

Audience publique du 18 novembre 2002

Recours formé par

les époux ... et ... -..., ...

contre

trois décisions du **directeur de l'administration des
Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

I. Vu la requête, inscrite sous le numéro 14692 du rôle, déposée le 18 mars 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître René WEBER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., et de son épouse, Madame ..., ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 décembre 2001 (n° du rôle C 11257) portant rejet de leur réclamation formée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1995 émis à leur encontre le 23 mars 2000, sinon, pour autant que de besoin, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1995 émis le 11 janvier 2002 à la suite de la décision directoriale prévisée;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2002;

Vu le mémoire en réplique déposé le 17 juillet 2002 par Maître René WEBER pour compte des époux ...-...;

II. Vu la requête, inscrite sous le numéro 14693 du rôle, déposée le 18 mars 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître René WEBER au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., préqualifiés, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 décembre 2001 (n° du rôle C 11258) portant rejet de leur réclamation formée contre le bulletin de l'impôt sur le

revenu pour l'année 1996 émis à leur encontre le 23 mars 2000, sinon, pour autant que de besoin, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 émis le 11 janvier 2002 à la suite de la décision directoriale prévisée;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2002;

Vu le mémoire en réplique déposé le 17 juillet 2002 par Maître René WEBER pour compte des époux ...-...;

III. Vu la requête, inscrite sous le numéro 14694 du rôle, déposée le 18 mars 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître René WEBER au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., préqualifiés, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 décembre 2001 (n° du rôle C 11259) portant rejet de leur réclamation formée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997 émis à leur encontre le 23 mars 2000, sinon, pour autant que de besoin, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1997 émis le 11 janvier 2002 à la suite de la décision directoriale prévisée;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2002;

Vu le mémoire en réplique déposé le 17 juillet 2002 par Maître René WEBER pour compte des époux ...-...;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître René WEBER et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 octobre 2002;

Etant donné que les époux ... et ... -..., préqualifiés, n'avaient pas déposé leurs déclarations de l'impôt sur le revenu pour les années 1995, 1996 et 1997 dans les délais impartis, le bureau d'imposition Luxembourg 7 émit à leur encontre le 23 mars 2000 des bulletins de l'impôt sur le revenu pour lesdites années 1995 à 1997, lesquels opérèrent une taxation de l'ensemble de leurs revenus et leur imputèrent notamment un revenu net à hauteur de 300.000 LUF du chef de revenus de location de biens pour chacune des trois années d'imposition en cause.

Par courrier du 19 juin 2000, Monsieur ... introduisit contre ces bulletins d'impôt devant le bureau d'imposition Luxembourg 7 une réclamation comportant l'annonce du dépôt des déclarations d'impôt pour les années 1995 à 1997 « *dans les jours prochains* », dépôt que Monsieur ... effectua auprès du même bureau d'imposition le 28 juin 2000. En date du 28 mai 2001, Monsieur ... déposa un nouveau jeu de déclarations d'impôt rectificatives pour les mêmes années d'imposition.

Par trois décisions séparées du 14 décembre 2001, portant les numéros du rôle respectifs C 11257, C 11258 et C 11259, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », rejeta la réclamation de Monsieur ... respectivement pour les années 1995, 1996 et 1997 en écartant plus particulièrement la prétention de Monsieur ... à voir déduire des intérêts débiteurs en tant que frais d'obtention dans le cadre de revenus de location de biens et en augmentant d'office le revenu net provenant de la location de biens au vu d'un déséquilibre affirmé entre les recettes et les

dépenses de TVA. Le directeur motiva, dans les trois dites décisions, plus particulièrement le refus de déduction d'intérêts débiteurs comme frais d'obtention comme suit :

« Considérant qu'aux termes de l'article 105 (2) 1. L.I.R. « Constituent ... des frais d'obtention ... les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique directe avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10 » (L.I.R.) ;

qu'en cours d'instance, le réclamant a été invité à justifier, pour les immeubles dont le loyer brut a été déclaré par 0 franc, qu'il existe néanmoins un rapport avec un revenu et à définir la catégorie (art. 10 L.I.R.) correspondante (lettre du 10.7.2001 pt 2.1.) ; que dans sa réponse (lettre du 19.7.2001 pt 2) le réclamant a qualifié certains des immeubles en cause (..., ... et ...) de projets abandonnés ; qu'il n'en ressort pas qu'un revenu ait été prévisible dans des délais raisonnables, ni dans la catégorie du revenu net de la location, ni dans la catégorie des revenus nets divers comprenant les plus-values immobilières ; que d'ailleurs des frais d'obtention dans la catégorie des revenus nets divers resteraient en l'espèce sans incidence sur le revenu imposable en raison du système de compensation particulier des pertes détaillé ci-dessus ; que le rapport économique direct avec des revenus, requis par la loi, n'étant pas établi, les intérêts en cause ne constituent pas des frais d'obtention ; qu'ils sont cependant susceptibles d'être déductibles au titre de dépenses spéciales dans les limites de l'article 109 (1) 1a. L.I.R., soit en l'espèce 54.000 francs ».

Le bureau d'imposition Luxembourg 7 émit le 11 janvier 2002 trois nouveaux bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1995 à 1997 fixant les bases d'imposition et cotes d'impôt telles que résultant des dites décisions directoriales du 14 décembre 2001.

A l'encontre de ces trois décisions directoriales du 14 décembre 2001, sinon, pour autant que de besoin, des trois bulletins d'impôt du 11 janvier 2002, les époux ...-... ont fait introduire trois recours séparés en réformation, sinon en annulation par requêtes déposées le 18 mars 2002.

Etant donné que les trois recours, tout en visant des décisions directoriales et des bulletins d'impôt relatifs à trois années d'imposition différentes, se rapportent à des faits relatifs à certains projets immobiliers des demandeurs s'étalant en tout ou en partie sur les trois années en cause, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre les trois recours inscrits sous les numéros 14692 à 14694 du rôle et d'y statuer par un seul jugement.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision directoriale ayant statué sur une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal.

Il est néanmoins constant que le bureau d'imposition Luxembourg 7 a émis le 11 janvier 2002 trois bulletins d'impôt portant dans la mesure y précisée rectification des bulletins initiaux du 23 mars 2000 en exécution des trois décisions directoriales du 14 décembre 2001.

Un tel bulletin est soumis par le paragraphe 234 AO, aux termes duquel « *bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, zum Beispiel in den Fällen des § 92 Absatz 3 und der §§ 94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit*

die Änderung reicht », aux mêmes voies de recours que le bulletin initial dans la mesure des rectifications opérées quant aux bases d'imposition et à la cote d'impôt.

Or, conformément au paragraphe 228 AO, un bulletin d'impôt sur le revenu doit être contesté au moyen d'une réclamation adressée dans un délai de trois mois au directeur, que le bureau d'imposition ait procédé à une rectification de sa propre initiative ou sur ordre du directeur conformément au paragraphe 299 (3) AO, un recours contentieux pouvant seulement être introduit contre une décision directoriale expresse, voire contre le bulletin d'impôt en cas de silence du directeur durant plus de six mois à l'égard de la réclamation lui soumise relativement au bulletin d'impôt dont s'agit (trib. adm. 10 janvier 2001, Dufételle, n° 12038, confirmé par Cour adm. 3 mai 2001, n° 12938C, Pas. adm. 2002, v° Impôts, n° 318).

Etant donné en l'espèce que les demandeurs sont restés en défaut de soumettre au directeur leurs contestations relatives aux bulletins d'impôt prévisés du 11 janvier 2002, le recours sous analyse encourt partant l'irrecevabilité dans la mesure où ils entendent actuellement déférer au tribunal ces mêmes bulletins.

Le délégué du Gouvernement se prévaut du fait que seul Monsieur ... aurait réclamé contre les trois bulletins d'impôt en cause par courrier du 19 juin 2000 pour conclure à l'irrecevabilité du recours *omisso medio* dans le chef de Madame

Les époux ...-... entendent résister à ce moyen d'irrecevabilité en arguant que la lettre de réclamation du 19 juin 2000 aurait valablement saisi le directeur d'une réclamation également au nom de Madame ... « *en vertu du principe du mandat domestique* ».

Force est au tribunal de constater que le courrier de réclamation du 19 juin 2000 a été adressé par Monsieur ... au bureau d'imposition Luxembourg 7 en son nom propre, sous sa seule signature, rédigée à la première personne du singulier, sans même qu'une référence à son épouse n'y figure. S'y ajoute que les trois décisions directoriales déférées du 14 décembre 2001 qualifient également le seul Monsieur ... comme réclamant. A défaut de tout indice quant à l'introduction de cette réclamation également pour compte de Madame ..., le recours doit être déclaré irrecevable pour autant que formé en son nom faute de réclamation valablement introduite dans son chef.

Le recours en réformation soumis pour compte de Monsieur ... est par contre recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi dans la mesure où il entend déférer au tribunal les trois décisions directoriales du 14 décembre 2001. Le recours subsidiaire en annulation est en toute occurrence irrecevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait exposer qu'au début des années 1990 il aurait initié ensemble avec son épouse un certain nombre de promotions immobilières au Luxembourg, dont plus particulièrement quatre projets à ..., ..., ... et ... et qu'il aurait financé l'acquisition des terrains à construire par des emprunts contractés respectivement le 8 mars 1991 avec la banque ... de Francfort et le 28 janvier 1992 auprès de la ... de Francfort. Dans la mesure où les emprunts auraient engendré des intérêts débiteurs conséquents, le demandeur estime que la question par lui soulevée dans le recours sous analyse serait celle de savoir si lesdits intérêts pourraient être qualifiés de frais d'obtention dans le cadre de la catégorie des revenus de location de biens comme se trouvant en rapport économique direct avec des revenus futurs avancés comme relevant de cette catégorie.

Pour conclure à l'existence d'un tel rapport économique direct, le demandeur consacre un exposé séparé à chacun des quatre projets immobiliers ayant donné lieu aux emprunts en cause.

Concernant le projet immobilier à ..., le demandeur expose que suite à l'acquisition en date du 8 mai 1991 du terrain en cause comprenant une maison à démolir, situé sur la route ... au prix de 8.100.000 LUF, des plans pour la construction d'un immeuble à 19 appartements auraient été dressés et un permis de construire afférent aurait été accordé par la commune. Le projet se serait néanmoins heurté à deux obstacles, à savoir l'annulation du permis de construire par le Conseil d'Etat suite au recours introduit par un voisin et un éboulement s'étant produit lors de la démolition de la maison existante et « *laissant augurer des frais de construction très élevés* », et les époux ...-... se seraient alors résignés à abandonner le projet pour revendre le terrain le 13 mars 2000 au prix de 10.000.000 LUF, tandis que l'ensemble des frais engagés, prix d'achat du terrain compris, se serait élevé à quelque 18 millions de francs. Le demandeur ajoute que ce projet aurait été financé par le crédit contracté auprès de la banque....

Le demandeur relève que le terrain situé à ... et comprenant une maison à démolir aurait été acquis le 27 avril 1990 au prix de 8.600.000 LUF et que la construction d'un immeuble à 10 appartements y aurait été projetée. Pourtant, la propriété voisine aurait été gravement endommagée lors des travaux de démolition et d'excavation et les mêmes voisins auraient saisi le Conseil d'Etat d'un recours contre le permis de construire délivré, de manière que les parties auraient été amenées à conclure une transaction aux termes de laquelle le recours serait rayé du rôle contre paiement d'une indemnité de 1.000.000 LUF au titre de dommages-intérêts. Etant donné en outre que l'entrepreneur chargé de la construction aurait fait faillite au cours des travaux de gros-œuvre et que la ... ayant repris le crédit de la ... aurait introduit une procédure de vente forcée, le projet aurait été abandonné et le terrain cédé avec l'immeuble y construit en état de gros-œuvre non achevé le 29 novembre 1995 pour 16.000.000 LUF, le total des frais engagés ayant néanmoins avoisiné les 31 millions de francs.

Les époux ...-... auraient en troisième lieu acheté le 21 mai 1992 un certain nombre de terrains d'un seul tenant à ... au prix de 27.000.000 LUF en vue d'y construire un immeuble commercial et résidentiel. Dans le cadre des discussions en vue d'obtenir le permis de construire, il se serait avéré que des conditions très onéreuses seraient imposées par le Service des Sites et Monuments. En outre, la ... aurait engagé, au vu des débits importants dus aux autres projets immobiliers, une procédure de vente forcée ayant abouti à la vente aux enchères du terrain le 28 novembre 1996 au prix de 20.000.000 LUF.

Le demandeur renvoie à un dernier projet immobilier relatif à deux terrains sis à ... et acquis le 27 avril 1990 pour le prix de 2.003.400 LUF en vue d'y faire ériger 4 maisons unifamiliales, ainsi qu'à un terrain acquis le même jour afin d'y faire construire un immeuble à 24 appartements. Les 4 maisons auraient été construites et trois d'entre elles vendues en dates des 15 octobre 1993, 12 octobre et 22 décembre 1994 avec des pertes importantes. Par contre, la commune aurait refusé le permis de construire pour l'immeuble avec 24 appartements. Les intérêts débiteurs relatifs à ce projet représenteraient le coût du financement de la construction des maisons unifamiliales.

Le demandeur soutient que cet exposé des faits démontrerait que les intérêts débiteurs courus du chef des 4 projets pour l'année 1995 et du chef des projets à ... et à ... pour les années 1996 et 1997 devraient être qualifiés de frais d'obtention en relation directe avec des revenus de location de biens, étant donné qu'une expectative réelle et concrète d'une construction sur les terrains en cause de biens immobiliers générateurs de revenus aurait existé.

Le délégué du gouvernement rétorque que les indications fournies dans la requête introductive sur les circonstances qui ont empêché les projets immobiliers d'aboutir ne

seraient pas de nature à documenter pour les années litigieuses une relation directe avec des revenus de location susceptibles d'être réalisés dans un délai raisonnable, étant donné que rien n'a été construit à ..., qu'à ... le gros-œuvre aurait été vendu dès 1996, tandis que la banque menaçait de vendre le terrain sis à ... et qu'enfin les intérêts imputables à la dernière maison non vendue à ... resteraient indéterminés à l'heure actuelle. Le représentant étatique estime que « *pour le surplus il n'y a pas d'indice d'un projet de mise à bail plutôt que d'une tentative malheureuse de réaliser des plus-values* ».

A travers ses mémoires en réplique, le demandeur soumet des pièces supplémentaires pour prouver que les projets auraient avorté pour des raisons qui n'auraient pu être raisonnablement prévues et qui n'auraient permis la finalisation qu'avec des retards et des coûts supplémentaires énormes. Il fait ajouter qu'il ne saurait être exigé dans son chef de rapporter plus en avant la preuve que les immeubles projetés devaient être donnés à bail alors que cette intention résulterait des projets eux-mêmes.

L'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », dispose dans son alinéa (1) que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et précise dans son alinéa (4) que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables* ». Les intérêts débiteurs sont visés plus particulièrement par l'alinéa (2) du même article 105 LIR aux termes duquel « *constituent également des frais d'obtention: 1) (...) les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10* ».

L'article 98 LIR considère comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant de la location à un tiers d'un bien immobilier faisant partie du patrimoine privé du contribuable.

Il découle de la combinaison des dispositions précitées que les intérêts débiteurs constituent des frais d'obtention en relation avec des revenus de location de biens seulement dans la mesure où ils se trouvent en rapport économique direct avec cette catégorie de revenus pour avoir été notamment déboursés en vue d'acquérir les recettes afférentes.

Dès lors, s'il est admis que les frais relatifs à un terrain à bâtir ne produisant aucun revenu ne sont pas déductibles (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571⁴, *ad art.* 115, p. 194), les intérêts débiteurs payés en raison de l'acquisition d'un tel terrain, ne produisant pas de revenus à l'état non construit, constituent des frais d'obtention déductibles dans la catégorie des revenus de location de biens pour autant qu'ils se trouvent en rapport économique direct avec la construction sur ce terrain d'un immeuble qui va générer des revenus de cette même catégorie soit du fait de son occupation par son propriétaire, soit moyennant location à des tiers. L'existence d'un rapport économique direct entre les intérêts débiteurs et les revenus futurs de location de biens est à établir par le contribuable compte tenu de sa situation cristallisée au niveau de l'année d'imposition concernée et requiert la preuve d'une expectative réelle et concrète d'une construction sur le terrain dont s'agit d'un bien immobilier générateur de revenus. En principe, l'intention du contribuable, appréciée subjectivement, ne constitue pas de critère déterminant ou nécessaire à la reconnaissance fiscale des frais d'obtention et il est exigé qu'objectivement les dépenses soient en relation avec une catégorie de revenus déterminée et que ces dépenses aient été provoquées par la recherche d'un revenu net (cf. N. FEHLEN, *La détermination du revenu soumis à l'impôt*, in *ETUDES FISCALES*, n°s 99-102, 3. Les frais d'obtention, 3.1.1. Les dépenses faites en vue d'acquérir les recettes, p.46). L'intention affichée par le contribuable

constitue essentiellement un indice permettant de faire un rattachement de dépenses à une certaine catégorie de revenus si les faits et actes en cause sont susceptibles de donner lieu à un rattachement de dépenses à plus d'une catégorie de revenus.

Le principe de l'annualité de l'impôt implique que la situation du contribuable soit considérée pour chaque année d'imposition suivant ses données et caractéristiques propres, établies du moment.

Relativement à l'ensemble des projets immobiliers invoqués par le demandeur, il y a lieu de relever de prime abord que l'intention actuellement avancée par les époux ...-... de réaliser des revenus de location par le biais des immeubles projetés sur les quatre ensembles de terrains par eux acquis résulte essentiellement de l'inscription des montants litigieux d'intérêts débiteurs en tant que frais d'obtention de cette catégorie de revenus dans les déclarations de l'impôt sur le revenu rectificatives pour les années 1995 à 1997 par eux déposées dans le cadre de la réclamation du 19 juin 2000. Or, étant donné que les époux ...-... ont fait acter dans l'ensemble des actes notariés d'achat des terrains sis à ..., ..., ... et ... la déclaration qu'ils les ont acquis en vue de la revente par référence à l'article 17 de la loi du 17 août 1935 sur l'assainissement de certaines créances privilégiées et hypothécaires, leur intention présentement affichée de procéder à une location des immeubles une fois achevés se trouve contredite à la base par ces déclarations opérées dans des actes authentiques au moment où ils entamaient la réalisation desdits projets immobiliers.

Concernant plus particulièrement le projet immobilier du demandeur à ..., il ressort de l'exposé des faits par lui opéré dans sa requête introductive d'instance que le terrain en question a été acquis le 27 avril 1990 et que trois des quatre maisons construites ont été vendues en dates des 15 octobre 1993, 12 octobre et 22 décembre 1994. Au vu de ces cessions dans un délai assez rapproché après la construction et en l'absence d'un quelconque indice de l'existence d'une intention intérimaire de mettre ces maisons en location qui se dégagerait des éléments du dossier, force est au tribunal de constater que les intérêts débiteurs relatifs à ce projet se rattachent économiquement au produit de la vente desdites maisons et non pas à des recettes futures d'une mise en location ultérieure, de manière qu'ils doivent être qualifiés de frais d'obtention dans le cadre de la catégorie des bénéfices de cession visés à l'article 99ter LIR et non pas dans celle des revenus de location de biens. Etant donné que le demandeur relève dans sa requête introductive que les montants d'intérêts débiteurs encourus durant les trois années d'imposition en cause représentent le coût du financement de la construction des quatre maisons unifamiliales et qu'il reste muet sur le maintien éventuel dans son patrimoine de la quatrième maison non vendue et une mise en location éventuelle de cette dernière, cette conclusion doit trouver application à l'ensemble des montants d'intérêts débiteurs avancés par le demandeur du chef de son projet immobilier à

Quant au projet immobilier à ..., il s'avère, d'après les éléments soumis au tribunal, que l'ensemble des faits ayant motivé les époux ...-... à abandonner le dit projet sont survenus au cours de l'année 1992. Or, le demandeur ne fait état d'aucun élément de nature à indiquer que lui-même et son épouse auraient tenté après l'année 1992 à réaliser leur projet en l'état ou sous une forme modifiée et de l'affecter à la location. Au vu du délai prolongé couru entre lesdits faits survenus en l'année 1992 et la vente du terrain au cours de l'an 2000 et en l'absence ainsi dégagée d'indices quant à la subsistance d'une expectative réelle de revenus futurs de location de biens, les intérêts débiteurs relatifs au projet immobilier à ... déclarés par le demandeur au titre des années 1995 à 1997 ne peuvent être qualifiés de frais d'obtention dans le cadre de la catégorie des revenus de location de biens.

Quant au projet immobilier du demandeur à ..., il ressort de l'ordonnance n° 937/2000 du juge des référés du 8 décembre 2000, versée en cause par le demandeur, que celui-ci a fait valoir dans le cadre de la procédure de référé engagée à son encontre par le curateur de l'entreprise de construction en faillite qu'il avait vendu les appartements à construire à ... moyennant contrats en état futur d'achèvement qu'il aurait dû dénoncer suite à la mise en faillite de l'entreprise. Or, la conclusion de contrats de vente en état futur d'achèvement traduit nécessairement la volonté du demandeur d'aliéner les appartements faisant l'objet de son projet immobilier à ... dès leur achèvement et de ne pas les mettre en location. Par voie de conséquence, les frais y relatifs, dont notamment les intérêts débiteurs de l'emprunt contracté pour son financement, doivent encore être rattachés à la catégorie des bénéfices de cession et non pas à celle des revenus de location de biens.

Relativement au projet immobilier du demandeur à ..., ce dernier reste en défaut d'étayer une prétendue intention de réaliser ultérieurement des revenus de location par des éléments concrets et de renverser ainsi l'indice en sens contraire résultant de sa déclaration d'intention d'acquérir en vue de la revente inscrite dans l'acte notarié d'achat du terrain, étant donné en effet que le demandeur fait seulement état de la perspective d'un accroissement important du coût d'une éventuelle construction sans étayer en cause des démarches pour concevoir un projet concret ainsi que l'engagement de la procédure de vente forcée par son banquier.

Il résulte de l'ensemble des développements ci-avant que c'est à bon droit que le directeur a refusé de qualifier les intérêts débiteurs invoqués par le demandeur du chef des quatre projets immobiliers ci-avant visés pour les trois années d'imposition en cause de frais d'obtention dans le cadre de la catégorie des revenus de location de biens. Dans la mesure où les trois décisions directoriales n'avaient pas imputé au demandeur un bénéfice de cession positif pour les trois années d'imposition litigieuses et où l'article 102 (11) LIR prohibe la compensation d'une perte dégagée dans le cadre de bénéfices de cession avec d'autres catégories de revenus, la prise en compte dans cette catégorie de revenus des intérêts débiteurs encourus par le demandeur du chef de ces projets n'est en toute occurrence pas susceptible d'entraîner une réduction du revenu imposable à travers une compensation d'une perte nette de cessions avec d'autres revenus positifs, de manière que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,
joint les trois recours inscrits sous les numéros respectifs 14692, 14693 et 14694 du rôle,
déclare les recours irrecevables pour autant qu'introduits pour compte de Madame ...,
reçoit les recours principaux en réformation en la forme dans la mesure où ils sont dirigés contre les trois décisions directoriales déférées du 14 décembre 2001,
les déclare irrecevables pour le surplus, de même que les recours en annulation,
au fond, déclare les recours non justifiés et en déboute,

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 novembre 2002 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

M. SCHROEDER, juge,

M. SPIELMANN, juge

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE